

## **FİNANSAL FAIR-PLAY KRİTERLERİNE UYUM SÜRECİ FUTBOL KULUPLERİNİN MUHASEBE UYGULAMALARINDA MANİPÜLATİF EYLEMLERİ TETİKLER Mİ?**

**Salih TUTAR<sup>1</sup>**

### **ÖZ**

Futbol sektörü, başta Avrupa olmak üzere tüm dünyada hızla büyüyen ve ticarileşme gösteren bir endüstriye dönüşmüştür. Avrupa Futbol Federasyonları Birliği(UEFA), futbolun doğasını koruyarak, finansal sürdürülebilirliği sağlamak amacıyla, “UEFA Kriterleri” olarak bilinen standartları yayınlamıştır. “Finansal Fair-Play” kriterleri, UEFA’ nın mali kriterlerini oluşturmaktadır. Futbolun saha dışına taşması, başka sektörlerle entegre olması ve ticari kaygıların hızla artması, tüm dünyada futbol sektörünün etik dışı büyümesine neden olmaktadır. Avrupa kıtasında finansal fair-play kriterlerini, birçok futbol kulübü karşılayamamakta ve bu bağlamda her yıl UEFA yaptırımlarına maruz kalmaktadırlar. Bu yaptırımlar kulüplerin beklenmedik büyük gelir kayıpları yaşamasına neden olmaktadır. Bütçe dışı maddi kayıplara giren kulüpler, finansal açıdan likidite sıkıntısı yaşamakta, dolayısıyla, kulüpler bundan sonra oluşabilecek yaptırımları engellemek adına, çeşitli önlemler almakta veya yeni bir bütçe yapılanması yoluna başvurumaktadırlar. Bu durum, futbol kulüplerimizin muhasebe sistemlerinin ürettiği finansal raporların yeniden gözden geçirilmesinin gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Çalışmada, bu yaptırımlardan kaçınmak amacıyla kulüplerin muhasebe uygulamalarında manipüle eylemlerin olma olasılığı “Hile Üçgeni Kriterleri” baz alınarak araştırılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Finansal Fair-Play, Finansal Raporlama, Hile Denetimi

**Jel Kodları:** M 41, M42

---

<sup>1</sup>*Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü, Yüksek Lisans Öğrencisi, salihtutar36@hotmail.com*

## **MAY ADAPTATION PROCESS TO FINANCIAL FAIR-PLAY'S CRITERIAS TRIGGER THE MANIPULATIVE ACTIONS IN ACCOUNTING APPLICATIONS ON FOOTBALL CLUBS?**

### **ABSTRACT**

The football sector has become an industry which is growing rapidly and commercialization all over the world, especially in Europe. Union of European Football Associations (UEFA) has published standards known as "UEFA Criteria" which is for to protect the nature of football and to ensure financial sustainability. The criteria of "Financial Fair-Play" is to constitute UEFA's financial criteria. Overflowing of football out of the field and integrating with other sectors, and the increasing commercial concerns rapidly has been caused the unethical growth of the football sector all over the world. Many football clubs can't fulfilling financial fair-play criteria in Europe and they are exposed to UEFA sanctions for every year in this context. These sanctions cause to experience unexpectedly large loss of income for the clubs. The clubs which are suffering unexpectedly losses out of own budget, they have been suffering from financial liquidity difficulties, therefore the clubs take various measures or have been seeking a new budget structure in order to prevent the sanctions that may arise thereafter. The financial reports which are produced by accounting systems of football clubs may be re-auditing for the necessity, in this context. The possibility of manipulating actions in the accounting practices of the clubs was investigated on the basis of "Triangle of Fraud Criteria" in order to avoid these sanctions in this study.

**Key Words:** Financial Fair-Play, Financial Reporting, Auditing of Fraud

**Jel Codes:** M 41, M42

## GİRİŞ

On bir kişilik iki takım arasında oynanan, küre biçiminde özel bir topun eller kullanılmadan, rakip kalenin filelerine atılmaya çalışarak oynanan bir oyun olarak tanımlanan (Acet, 2005: 15) futbolun geçmişi M.Ö. 3000 yıllarına kadar uzanır. Önceleri savaşa hazırlanmak için Çin’de askerler tarafından oynanan oyun, günümüzde modern futbol yapısını ise İngiltere’de kazanmıştır. İngiltere’de örgütlenen futbolda eğitim kurumlarına ait takımların rolü çok önemli olmuştur. Altı farklı eğitim kurumu tarafından 1848 yılında oluşturulan Cambridge Kuralları günümüz modern futbolunun temelini oluşturmaktadır. Futbolun gelişme aşamalarında, hangi kurallar çerçevesinde sürdürüleceği konusunda farklı yaklaşımlar geliştirilmiştir. İlk futbol kulüplerinden biri olarak kabul edilen Sheffield kulübünün hazırladığı futbol kuralları bu duruma örnek olarak gösterilmektedir (Orejan, 2011: 21).

Zamanla Avrupa’ya oradan da tüm dünyaya yayılan futbol, pazar payını genişletmiş ve liberal ekonomik politikalar ile globalleşen piyasalarda önemli bir yer edinmiştir. Toplum tarafından en çok sevilen ve izlenen spor dalı olması, futbol ekonomisinin bugünkü ticari boyutunu elde etmesinin en temel nedenlerinden biri olmuştur. Endüstriyel futbolda en önemli gelişme televizyon sektörüyle girilen ortaklık ilişkisidir (Arık, 2008: 201).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) “Futbol Sektörü Aracılığı İle Kara Para Aklama” başlıklı raporunda futbol ekonomisinin aksayan ve hileli yönünü ortaya çıkarmıştır. Rapor kapsamında futbol sektörünün, son yıllarda eğlence sektörü olmaktan çıkıp; her geçen gün küreselleşen büyük bir endüstri haline dönüştüğü vurgulanmıştır. Futbol ekonomisinin gittikçe büyüyen piyasalardaki payı, bu sektöre yapılan yatırımları da artırmaktadır. Artan yatırımlar beraberinde suç aktörlerinin de gelişen bu piyasaya girmelerine neden olmaktadır. OECD’nin raporunda da, futbol sektöründeki büyük para akışı ile beraber, hile, yolsuzluk, kara para aklama ve vergi kaçırma gibi olayların bu sektöre girdiği ifade edilmektedir (www.fatf-gafi.org).

Gelişen futbol, küreselleşen ekonomi ve liberal politikaların desteğiyle faaliyet alanlarını genişleterek, portföylerini arttırmıştır. Saha dışına taşan futbol ekonomisi, otomatik olarak mali disiplini de gerekli kılmıştır. Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA), futbol kulüplerinde mali disiplini sağlamak amacıyla, “Finansal Fair Play Düzenlemesi” (FFP) olarak adlandırılan uygulamayı, 2013-2014 sezonundan itibaren, futbol kulüplerinin sürekliliğini sağlamak için yürürlüğe koymuştur. Düzenleme kapsamında, futbol kulüplerinin uyması zorunlu bir takım mali kriterler belirlenmiş, kriterlere uyulup uyulmadığının izlenmesi için ise bir kurul görevlendirilmiş ve bu kriterlerin ihlali durumunda da yaptırımlar öngörülmüştür (Duğan, 2006: 54) . Bu bağlamda çoğu ülke “Finansal Fair Play Kriterlerinin” sadece mali yönünü ele alsada dahi; UEFA tarafından yapılan düzenlemede bu kriterler ile ulaşılmak istenen asıl amacın; “Kulüpleri mali açıdan düzenleyerek spordaki etik düzeni sağlamak.” olduğu belirtilmiştir.

İlk kez Joseph T. Wells tarafından ileri sürülerek kullanılan ve daha sonra Donald R. Cressey tarafından geliştirilen, “Hile Üçgeni” hipotezi; hilenin ortaya çıkma olasılığını ortaya koyan veya hile gerçekleştirilirken var olan koşulları açıklamaya çalışan bir hipotez olup, “Finansal Fair-Play Kriterleri” ne uyum süreci kapsamındaki bu çalışma, “Hile Üçgeni” hipotezi üzerinde yürütülmüştür.

### 1. FİNANSAL FAIR-PLAY: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

UEFA, bir futbol kulübünün lisans alabilmesi için, dört başlık altında toplanan kriterler belirlemiştir. Bu kriterler; Sportif Kriterler, Personel Kriterleri, Hukuki Kriterler ve Mali Kriterlerdir. Bu bağlamda UEFA, mali kriterleri “Finansal Fair Play” ismiyle düzenlemiştir. UEFA, Avrupa futbol kulüplerinin uyması gereken mali kriterleri açıklayan kurallar bütünü olarak “Finansal Fair Play” kuralları isimli çalışmayı, 2010 yılında yayınlamış ve bu kriterlerin ilk uygulamalarına 2011 yılında başlamıştır.

“Finansal Fair Play” kurallarının başlıca amaçları aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (<http://www.uefa.org>):

- Kulüplerinin mali yapısını daha disiplinli ve optimum bir yapıya kavuşturmak.
- Oyuncu maaşlarıyla oluşan transfer ücretlerinin üzerindeki baskıyı azaltarak, ülkede oluşabilecek enflasyonun, kulübün finansal yapısına etkisini azaltmak.
- Futbol kulüplerinin, borçlanarak rekabet etmek yerine; kendi gelirleriyle rekabet etmelerini sağlamak.
- Genç takım ve beraberinde genç oyuncuların yetiştirilmesini ve altyapı çalışmalarının yatırımlarını teşvik etmek.
- Avrupa’daki tüm futbol kulüplerinin sürekliliğini sağlamak.
- Borçların zamanında ödenebilmesi için güçlü bir finansal yapı oluşturmak.

“Finansal Fair Play” uygulamalarında önem arz eden kavramlar ise aşağıda tanımlanmaktadır.

**İzleme Dönemi:** T dönemi, futbol müsabakalarının başlayıp bittiği sezon için muhasebe döneminin sonundaki raporlama evresini ifade etmekte olup, muhasebenin dönemsellik kavramıyla ilişkili olarak, T+1, T, T-1, T-2, T-3 ve T-4 şeklindeki dönemler halinde değerlendirilmektedir.

**İlgili Gelirler:** “Finansal Fair Play” kriterlerinin kontrolü açısından ilgili gelirlerin neler olduğunu belirlemek, mali yapı açısından önem arz etmektedir. Bu bağlamda UEFA, ilgili gelirleri aşağıdaki şekilde sıralamaktadır(TFF, 2011: 22):

- Gişe hâsılatları, satış indirimleri ve tüm vergiler düşüldükten sonra kaydedilmelidir.
- Yayın haklarından doğan gelirler.
- Tüm reklam ve sponsorluk gelirleri.
- Sürdürülen ticari faaliyetlerden doğan gelirler (lisanslı ürün satışları vb.).

- Yardımcı faaliyetlerden doğan gelirler (Duran varlık satışları, TFF ödenekleri, UEFA ödenekleri vb.).
- Bonservis gelirleri.
- Finansman faaliyetlerinden doğan gelirler.

**İlgili Giderler:** Tıpkı gelirler de olduğu gibi, “Finansal Fair Play” kriterlerinin kontrolü açısından ilgili giderlerin neler olduğunu belirlemek, kulüplerin mali yapıları açısından önem arz etmekte olup, UEFA, ilgili giderleri aşağıdaki şekilde sıralamaktadır (TFF, 2011: 22):

- Satışlar için yapılan harcamalar,
- Personel Ödemeleri,
- Diğer yardımcı faaliyetlerin giderleri,
- Tüm amortisman giderleri ve oyuncu lisanslarına yapılan giderler,
- Finansman Giderleri,
- Kâr Payı Dağıtımları.

Ayrıca mali olmayan varlıklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda amortisman, alt yapı ile genç takım faaliyetlerine ve sosyal faaliyetlere yapılan harcamalar, duran varlıkların inşası ve yapılmakta olan yatırımlar için katlanılan finansman ve tüm vergi giderleri ile futbol harici tüm faaliyetlerin giderleri bu sınıflamalardan ayrı tutulmaktadır (TFF, 2011: 46).

**Başa baş Noktası Kuralı (Denk Hesap Şartı):** Toplam gelirlerin, toplam giderlerden fazla olduğu durum, başa baş fazlasını; tersi bir durum, başa baş açığını; toplam gelirlerin toplam giderlere eşit olması durumu ise, işletmenin başa baş noktasında olduğunu ifade etmektedir (Mieritz, 2014: 51). Bu bağlamda UEFA tarafından kural gereği izleme döneminde (üç raporlama dönemi), ilgili gelir ve gider olarak kabul edilen kalemlerin toplam tutarları arasındaki fark alınarak, başa baş açığı veya başa baş fazlası hesaplanmaktadır. Başa baş açığı noktasında UEFA, kabul edilebilir zararı 5 milyon Euro olarak belirlemiş olup, yıllık geliri 5 milyon Euro'nun altında olan kulüpleri de, bu uygulamadan muaf tutmaktadır.

## 2. FİNANSAL FAİR PLAY KRİTERLERİ VE YAPTIRIMLAR

Futbolun gün geçtikçe büyümesi, saha dışına taşması ve ekonomik hayatla entegrasyonu, kulüplerin mali ve yönetim yapısında önemli sorunları ortaya çıkarmakta ve bu durum futbolun yozlaşmasına neden olmaktadır. Hızlı ve kontrolsüz bir ekonomik büyüme sonucu meydana gelecek plansız borçlanma, yönetimsel hataları, alt yapı ihmallerini ve bundan dolayı da futbolun zarar görmesini sağlamaktadır. Bu tür olumsuzlukların önüne geçmek ve futbolun sürdürülebilirliğini sağlamak amacıyla UEFA, 8 yıl önce bazı kurallar ile beraber yaptırımlarını gündeme getirmiş ve uygulamaya sokmuştur. Bu kuralları dört ana başlık altında toplayan UEFA, bu kriterlerin denetimini de üstlenmektedir (Ekinci, 2013: 42).

- Sportif Kriterler: Kulüplerdeki genç takımları üst liglere hazırlayarak, bu oyuncuların akademi liglerine entegrasyonunu sağlamak.
- İdari Kriterler ve Personel Kriterleri: Futbol kulüplerinin kalifiye ve alanlarında yetişmiş elemanları istihdam etmelerini sağlamak.
- Hukuki Kriterler: Futbol kulüplerinin tüzük yapısının doğru olmasını sağlamak
- Finansal Kriterler: Futbol kulüplerinin finansal yapılarının saydam, gerçekçi, daha güçlü ve optimum bir borç yapısına sahip olmalarını sağlamak (UEFA, 2015: 26-32).

UEFA'nın yayınlamış olduğu mali kriterleri, "Finansal Fair Play" başlığı altındaki düzenlemelerle sağlamaktadır. "Finansal Fair Play" ise kendi içinde, temel şartlar, gösterge şartları ve ek göstergeler olarak üç alt başlık altında incelenmektedir.

Temel şart olarak denk hesap şartı; kulüplerin gelir ve giderlerinin birbirine denk olmasıdır. Denk hesap sonucunun (gelirler-giderler) pozitif olması şartları sağlamak için gereklidir. Denk hesap açığına sahip kulüpler ise, bu açığı kapatabilmeleri için, beş milyon Euro'luk bir opsiyon koyulmuştur. Kabul edilebilir bu sapma, her izleme dönemi için ayrı ayrı hesaplanmaktadır.

Gösterge ihlalleri olarak üç adet gösterge standardı bulunmaktadır. Kulüplerin bu standartlara uymaması durumunda, UEFA tarafından ek bilgi ile belge talep edilmekte ve kulüpler detaylı bir denetime tabi tutulmaktadır. Bu gösterge ihlallerinden birincisi, işletmenin devamlılığıdır. Sunulan yıllık veya ara dönem mali tabloları hakkında bağımsız denetçinin raporunda işletmenin devamlılığı hakkında şartlı veya olumsuz görüş içermemesi gerekir. İkinci şart, kulübün öz sermayesinin negatif olmamasını belirtir. Son olarak üçüncü şart ise, vadesi geçmiş borçlar standardı olup, bu standart, kulüplerin çalışanlarına (oyuncular ve idari, teknik, tıbbi, güvenlik personeli...) ve transfer faaliyetleriyle ilişkili diğer futbol kulüplerine karşı, vadesi geçmiş borcunun bulunmaması gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Ek göstergeler ise aşağıdaki gibi iki başlık altında toplanmaktadır:

- Dönemsel olarak tüm personele ödenecek ücret, maaş, prim gibi ödemeler toplamı, o dönemin toplam gelirinin %70' ini geçmemelidir.
- Bir dönemin borç toplamı, o dönemin toplam gelirini aşmaması gerekmektedir.

Bu kriterlere uyulmaması sonucu, UEFA bünyesinde oluşturulmuş, Kulüp Finansal Kontrol Kurulu (Sodemann, 2012: 54) tarafından "Finansal Fair Play" kriterlerine uyum düzeyleri incelenmektedir ve değerlendirmeler sonucunda, UEFA tarafından kulüplere, bir takım yaptırımlar uygulanabilmektedir. Başlıca yaptırımlar; uyarı, kınama, para cezası, puan silme, UEFA gelirlerine el koyma, yeni oyunculara lisans vermeme, UEFA müsabakalarında oynatmama, kadroda yer alacak oyuncu sayısı belirleme, finansal açıdan sınırlama, turnuvadan men etme, unvan ve ödüllerin geri alınması olarak sayılabilir. Diğer taraftan kulüpler, ilgili kriterleri ilerleyen dönemlerde yerine

getireceklerini taahhüt ettiklerinde ise, bu yaptırımlarda indirimlere gidilebileceği de ayrıca belirtilmektedir.

Yukarıdaki paragrafta üzerinde durulan mali kriterler ve bu bağlamda uygulanacak yaptırımlar aşağıdaki tabloda özet olarak gösterilmektedir.

**Tablo 1: FFP Kriterleri ve Yaptırımlar**

	KURAL	AÇIKLAMA	YAPTIRIM
<b>Temel Şart</b>	Denk Hesap Şartı	Baş baş açığı belli bir sınırı aşmamalıdır (5.000.000 £)	Para cezası, puan silme, UEFA gelirlerine el koyma, UEFA maçlarında oynatmama, transfer yasağı, UEFA turnuvalarından men, uyarı.
<b>Gösterge Şartları</b>	İşletmenin Devamlılığı	Denetçi görüşü şartlı veya olumsuz olmamalıdır	Mevcut finansal bilgilerin ve ileriye dönük bir yıllık güncel bütçelenmiş finansal bilgilerin istenmesi.
	Eksi Öz Sermaye	Öz sermaye negatif olmamalıdır	Mevcut finansal bilgilerin ve ileriye dönük bir yıllık güncel bütçelenmiş finansal bilgilerin istenmesi.
	Vadesi Geçmiş Borçlar	Vadesi geçmiş borç bulunmamalıdır	Mevcut finansal bilgilerin ve ileriye dönük bir yıllık güncel bütçelenmiş finansal bilgilerin istenmesi.
<b>Ek Göstergeler</b>	Ücret Giderleri/ Gelir	Çalışanlara ödenen ücret; gelirlerin %70'ini aşmamalıdır.	Ek bilgi talep edilmesi.
	Net Borç/Gelir	Cari borçlar, cari dönem net gelirlerin %100'ünü aşmamalıdır.	Ek bilgi talep edilmesi.

### 3. FİNANSAL FAIR-PLAY KRİTERLERİNE UYUM SÜRECİ İLE HİLE ÜÇGENİ ENTEGRASYONU

Hata; dalgınlık, dikkat etmeme, ihmal etme, deneyimsizlik veya yeterli bilgiye sahip olmama sonucu muhasebe işlemlerinde, kayıtlarında, belgelerinde ve hesaplarında yapılan kasıt içermeyen yanlışlıklar olarak tanımlanmaktadır. “Hata” ile “hile” arasındaki temel fark, kasıt unsurudur. Hile ise üçüncü kişilerden haksız yarar sağlamak amacıyla yapılan aldatıcı eylemlerdir. İşletmelerin sahip ve ortakları ya da müdürleri, daha hilenin varlığından şüphe etmeye fırsat dahi bulamadan, söz konusu hileye ve bununla beraber büyük kayıplara uğrayabilmektedirler. Hileli mali işlemler değişik şekillerde karşımıza çıkabilmekte ve finansal raporlamanın birçok alanına uygulanabilmektedir. Hileli mali rapor hazırlanmasında farklı nedenler olsa dahi, hileli mali raporlar dört ana nedene dayandırılabilir. Bunlar, gerçek olmayan kâr yaratılması, gelirlerin ayarlanması, vergiden kaçınma ve borcu saklama olarak sıralanmaktadır (Karabınar ve Akyel, 2009: 692).

İşletmelerde hileler genel olarak aşağıdaki gibi beş başlık altında toplanmaktadır (Karabınar ve Akyel, 2009: 695):

- *Çalışan Hileleri:* İşletmenin çalışanlarının, işletmenin varlık ve kaynaklarını kendi menfaatleri doğrultusunda haksız biçimde ele geçirmeye yönelik faaliyetlerde bulunmalarını ifade etmektedir.
- *Yönetim Hileleri:* Yönetimdeki üst kadrolar tarafından, işletmenin mali tablolarını kullanarak, üçüncü kişileri veya devleti aldatmak amacıyla yapılan hileler olarak tanımlanabilmektedir.
- *Satıcı Hileleri:* İşletmeye mal veya hizmet satan tarafların satın alan işletmeyi kandırmak amacıyla yaptığı faaliyetlerdir.
- *Müşteri Hileleri:* İşletmeden mal veya hizmet satın alan müşterilerin, işletme tarafından kandırılmasını ifade etmektedir.
- *Yatırım Hileleri:* Yatırımcıların muhasebe hileleri ile yanıltıcı mali tablolar hazırlanarak, değersiz ya da gerçekte olmayan yatırımlara yönlendirilmesi eylemleridir.

Sıralanan tüm hile çeşitleri, işletmeden işletmeye yapısal olarak değişiklik göstermekle beraber; yatırım hileleri, müşteri hileleri ve yönetsel hileler, genellikle muhasebe sistemleri kullanılarak yapılmaktadır. Farklı hile çeşitleri, birden çok özellik barındırabilmektedir. İşletmelerde farklılık gösteren bu hilelerin yapıları her ne kadar farklılık arz etse dahi, bu hilelere kaynak oluşturan muhasebe hilelerinin ortaya çıkış nedenleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:

- Temettüyü ortaklardan kaçırmak veya tam terine ortakları tatmin etmek için fazla kâr dağıtmak.
- Yolsuzlukları ve zimmeleri gizlemek.
- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanmak.



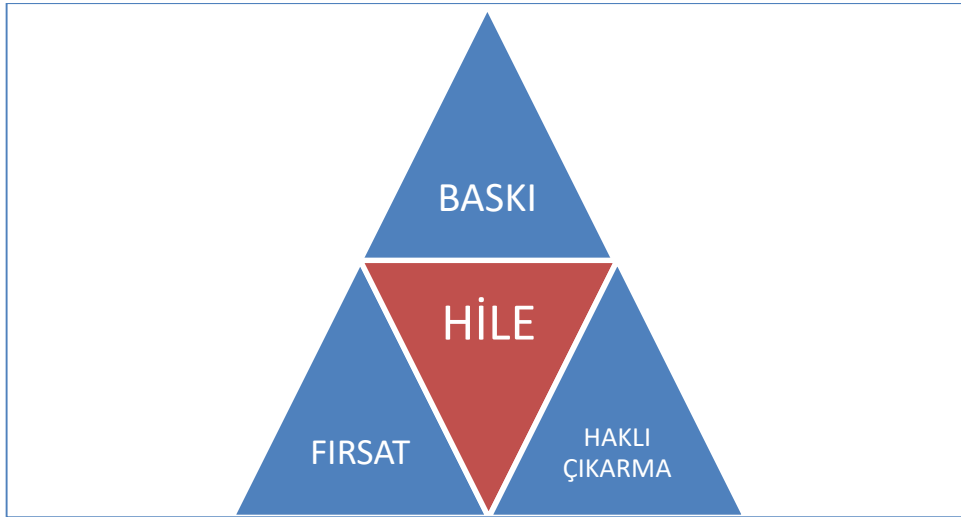
- Vergi erteleme ve vergiden kaçınma fırsatları oluşturmak.
- Sermaye kaynaklarına daha kolay ulaşabilmek.
- Borsada hisse senetlerinin fiyatlarını arttırarak, şirketin piyasada değerini yükseltmek.
- Yeni sermaye fırsatları için, yeni ortak arayışlarına girmek.

Hilenin yapılma nedenleri adına yapılan araştırmalarda, işletmeden işletmeye yüzlerce neden sıralanmakta ve bu durum, denetçi açısından hilenin tespitini de zor bir süreç haline getirmektedir. Dolayısıyla SAS 99 (Statements of Auditing Standarts) (<http://www.hkicpa.org.hk/>), denetçilere yol göstermek adına, hile üçgeni olarak adlandırılan 3 risk sınıfı tanımlamaktadır. Ayrıca IAS 240' da (International of Auditing Standarts), bu üç nedeni, hile için denetçinin elinde bulunması gereken anahtarlar olarak görür. Bu bağlamda hilenin neden yapıldığını anlamak için Joseph T. Well tarafından ortaya atılan ve Donald R. Cressey tarafından geliştirilen "Hile Üçgeni" (Cressey, 1960: 84) incelenmesi gereken bir konu olup, potansiyel kırmızı bayraklar tartışmasında da "Hile Üçgeni" önem arz etmektedir. Hile üçgeni hipotezine göre, hilenin var olduğu ortamda bulunan üç neden;

- Baskı,
- Fırsat,
- Haklı Çıkarma şeklinde belirlenmiştir.(Cressey, 1954: 741)

Yukarıda sıralanan unsurlar, hilenin oluşma nedenlerini sınıflandırmakta ve aşağıdaki biçimde şekillendirilmektedir:

**Şekil 1: Hile Üçgeni**



**Kaynak:** Karabınar S. Akyel N. (2009). Hileler Ve Muhasebe Denetimindeki Yeri, I. Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi. Kosova.

### 3.1. Baskı unsuru ve Finansal Fair Play

Baskı unsuru, gerek işletme sahip ya da ortakları veya işletme çalışanları üzerinde çeşitli nedenlerle var olan baskılardır. Bu baskılar, kişisel ihtiyaçların, etik duygulardan, tabi olduğu

organizasyonun ihtiyaçlarından ve hedeflerinden daha önemli hale gelmesine neden olur (Vona, 2008: 8). Gelir ve prestij kaybı, performansa dayalı ücretlendirme, kâr hedefli politikalar, çalışanın ya da işletmenin içinde bulunduğu olumsuz mali durum, işletmenin likidite zayıflığı ve gelecek korkusu gibi nedenler, baskı unsuruna kaynak teşkil etmekte ve bu finansal baskılar manipülatif eylemleri tetikleyebilmektedir.

“Finansal Fair-Play” kapsamında, UEFA tarafından, uygulanan bazı yaptırımlar, kulüpler üzerinde gelecek açısından ciddi bir korku yaratmakta ve bu durum özellikle Türkiye’deki gibi orta düzey gelire sahip kulüplerde önemli bir ekonomik baskı unsuru oluşturmaktadır. Bu bağlamda geçmiş birkaç yılda Türkiye’de bulunan kulüplere uygulanan yaptırımlar şöyle özetlenebilir.

- 2013-14 sezonunda Bursaspor’a 200 bin Euro para cezası,
- 2014-2015 sezonunda Beşiktaş’a 5,5 milyon Euro’luk cezai yaptırım ödemesi,
- 2013-2014 sezonunda Trabzonspor’a 200 bin Euro’luk para cezası gibi örnekleri sayıca arttırabiliriz.

UEFA tarafından uygulanan söz konusu yaptırımlar kulüpler üzerinde ekonomik kaygılara ve beklenmedik gelir kayıplarına neden olmaktadır. Bu yaptırımlar futbol kulüpleri üzerinde, dominant şekilde hile üçgeninin baskı ayağını oluşturmaktadır.

### **3.2. Fırsat Unsuru ve Finansal Fair Play**

İç kontrol sisteminin yetersizliği, güvenlik önlemlerinin zayıflığı, şeffaf olmayan işletme ve muhasebe politikaları, yönetimin ihmalkâr davranışları, denetimin yetersiz olması, muhasebe uygulamalarında standartların tam olarak belirlenmemesi ve belirlenen standartlara uyumun kontrolündeki zayıflıklar gibi nedenler hile üçgeninin fırsat unsurunu oluşturmaktadır (Bozkurt, 2009: 113-125).

Yazarlar tarafından, fırsat unsurunun da, “Finansal Fair-Play” açısından irdelenmesi gereken bir konu olduğu düşünülmektedir. Zira UEFA, kulüplerden, her ülkede uygulanmakta olan finansal raporlama sistemi üzerinden raporlama talep etmektedir. Bu durum; ülkeden ülkeye muhasebe uygulamalarında farklılıkları ortaya çıkarmakta ve sistemsiz oluşan bu farklılıklarla beraber, standart bir denetimden de uzaklaşmaktadır. Bu farklılıklar “Hile Üçgeni”nin fırsat ayağını oluşturabilmektedir.

Türkiye’de spor kulüplerinin muhasebe ve finansal raporlama sistemleri, “Tek Düzen Muhasebe Sistemi”, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları” ve “BOBİ FRS” gibi üç ayrı finansal raporlama sistemi ile kulüpten kulübe farklılık göstererek raporlanmaktadır. Kulüplerde “Tek Düzen Muhasebe Sistemi” neden “BOBİ FRS”ye veya “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları”na geçiş süreci de muhasebe ve finansal raporlama süreçlerinde bazı bilinmezliklere ve şeffaflıktan kaymalara neden olabilmektedir. Ülkede var olan üç ayrı finansal raporlama sisteminin

varlığı ve bu sistemlerin iki tanesinin ülkede yeni uygulanması, “Hile Üçgeni”nin fırsat ayağını oluşturabilecek bir diğer neden olarak görülebilir.

### TARTIŞMA VE SONUÇ

Hızla büyüyen ve gelişen futbol sektörü; çarpık ve dengesiz bir büyümeyi, dengeli bir rekabet ortamının kurulamamış olmasını, kulüplerin mali yapısının bu büyümeye hazırlıklı olmamasını, hukuksal ve yönetsel yetersizlikleri de beraberinde getirmektedir. Bu durum birçok ülkede, futbol federasyonlarının yeterli kontrol sağlayamamasını ve siyasi güçlerin futbol üzerindeki etkin gücünü artırmaktadır. Ülkeden ülkeye farklılaşan bu nedenlerin doğurduğu sorunlar, futbol sektöründeki başarıların önüne geçerek, futbol ekonomisini gölgelemekte ve baltalamaktadır.

Futbol ekonomisinin hızlı yükselişi karşısında ortaya çıkan bu sorunların çözümünde veya bu sorunları doğmadan engellemek adına, UEFA(Avrupa Futbol Federasyonları Birliği), “Finansal Fair Play Kriterleri” başlıklı, mali kriterler yayınlamış ve “Avrupa Futbol Federasyonları Birliği” ne bağlı futbol kulüplere bu bağlamda finansal raporlama yapma zorunluluğu getirmiştir. Bu kriterlere uyulmaması sonucu UEFA’nın uyguladığı yaptırımlar, kulüpler açısından beklenmedik ve ciddi boyutlara ulaşan gelir kayıplarına neden olmaktadır. Kulüplerin maruz kaldığı bu yaptırımlar sadece gelir kayıplarına neden olmamakta; uzun dönemde de öngörülemeyen giderleri beraberinde getirmektedir.

Futbol ekonomisindeki sorunların ve dolaylı olarak manipülasyona neden olan durumların önüne geçilebilmesi için, kulüpler yönetsel kararlar alarak, kulüp organizasyonunu söz konusu kararlar doğrultusunda şekillendirmelidir. Yönetimsel anlamda alınacak kararlar şunlar olabilir:

- Kulüplerin gelir kaynakları çeşitlendirilerek, gelir kaynaklarına ulaşım kolaylaştırılabilir,
- Maliyet ve pazar odaklı bir yönetim anlayışı ile günümüz piyasalarına adaptasyon sağlanabilir,
- Optimum bir sermaye yapısı kurularak, borçlanmanın kontrol altına alınması sağlanabilir,
- Kulüp içinde etkin ve etkili bir iç denetim sistemi kurularak, kurumsal yönetim sistemi güçlendirilebilir ve
- Avrupa Futbol Federasyonları Birliği’ ne bağlı tüm ülkelerde geçerli olacak şekilde, spor kulüplerine yönelik bir uluslararası finansal raporlama standardı oluşturulması gerektiği ve bu standart doğrultusunda kulüplerin denetime tabi tutulabileceği düşünülmektedir.

Sonuç olarak, Çalışmada, Finansal Fair Play yaptırımları, “Hile Üçgeni”nin üç ana unsuru kapsamında incelendiğinde; “Baskı” unsurunun dominant bir yapı izlediği ve ikinci unsur olarak da, “Fırsat” unsurunun bunu takip ettiği söylenebilir. Beklenmeyen gelir kayıpları ve uzun dönemli giderler,

futbol kulüpleri üzerinde mali baskı oluşturmakta ve bu durum, “Hile Üçgeni”nin “Baskı” unsuruna ayak basmaktadır. Ayrıca ülkeden ülkeye farklılık gösteren finansal raporlama sistemleri ve farklılaşan bu sistemler üzerinde zorlaşan mali denetim “Hile Üçgeni”nin “Fırsat” unsuruna işaret etmektedir. Çalışma kapsamında, “Hile Üçgeni”nin son unsuru olan “Haklı Çıkarma” unsuruna dair, Finansal Fair-Play açısından kaynak teşkil eden bir neden bulunamamıştır. Günümüz futbol kulüpleri açısından, “Hile Üçgeni” nin üç unsurundan ikisini tetikleme olasılığına sahip, Finansal Fair-Play kriterlerine uyum süreci, futbol kulüplerinin geleceği açısından önem arz etmektedir. Bu yönüyle çalışma sonucunda ortaya çıkan bu durumun, denetçiler açısından da titizlikle üzerinde durulması gereken bir konu olduğu düşünülmektedir.

### KAYNAKÇA

- Acet, M. (2005). *Sporda Saldırganlık ve Şiddet*. İstanbul. Morpa Yayınevi.
- Arik MB (2008). Futbol ve Televizyon Bağı: Simbiyoz Beslenme. *İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi*.
- Bozkurt, N.(2009). *İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Cressey, D. R. ( 1950 ). The criminal violation of fi nancial trust . *American Sociological Review* 15 (6) .
- Cressey, D. R. and Sutherland, E. H. ( 1960 ) *Principles of Criminology*. Philadelphia: Lippincott .
- Duğan, Ö. (2006). *Spor Yöneticilerinin Etik Kod Analizi: Ölçek Geliştirme Çalışması*. Celal Bayar Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, Manisa.
- Ekinci, S. (2013). *Finansal Fair Play Türkiye Uygulamaları*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Karabınar S., Akyel N. (2009), *Hileler Ve Muhasebe Denetimindeki Yeri*, 1. Uluslar arası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi Bildiriler Kitabı. Kosova.
- Mieritz, J. G. & Helde, E. M. (2014), *UEFA Financial Fair Play - A legal and economic analysis of UEFA's Financial Fair Play Regulations' effect on the competition in European football*. Copenhagen Business School. Denmark.
- Orejan J. (2011), *Football/Soccer: History and Tactics*. Jefferson, NC: McFarland.
- SAS 600, Erişim tarihi: 10 Aralık 2017  
[http://www.hkicpa.org.hk/file/media/section6\\_standards/standards/sas600.pdf](http://www.hkicpa.org.hk/file/media/section6_standards/standards/sas600.pdf)
- Sodemann C. (2012), *The UEFA Financial Fair Play Regulations - And its effect on Danish football clubs*. Cand. Soc. Creative Business Processes, Copenhagen Business Schooli Denmark
- UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations*. (2015), UEFA

*UEFA Kulüp Lisansı ve Mali Fair Play- Kulüp İzleme Süreci İçin El Kitabı.* (2011). TFF. Cilt 3.

UEFA Resmi Sitesi, Erişim tarihi: 8 Aralık 2017 (<http://www.uefa.org/protecting-the-game/clup-licensing-and-financial-fair-play/index.html>)

Vona, L. W. (2008). *Fraud Risk Assessment*, John Wiley&Sons Inc, New Jersey.